

Utkast 17.9.2021

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av 40 § i mervärdesskattelagen

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

Det föreslås att definitionen av skattefri utbildningstjänst i mervärdesskattelagen ändras så, att det i definitionen uttryckligen anges att med ordnande av utbildningstjänster och understödande av utbildningstjänster med stöd av lag avses ordnande och understödande med stöd av finsk lag. Mervärdesskattebehandlingen av utbildningstjänster ska således alltid bedömas enligt de grunder som anges i finsk lagstiftning. Syftet med ändringen är att säkerställa att neutralitetsprincipen enligt unionsrätten förverkligas inom rättspraxis och beskattningspraxis så, att alla sinsemellan konkurrerande utbildningstjänster som säljs i Finland behandlas lika.

Lagen avses träda i kraft den 1 januari 2022.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL.....	1
MOTIVERING	3
1 Bakgrund och beredning.....	3
2 Nuläge.....	3
2.1 EU-rätten.....	3
2.2 Mervärdesskattelagen.....	4
2.3 Allmänt om Finlands högskolesystem	4
2.4 Beskattningspraxis och rättspraxis i fråga om MBA-utbildningsprogram.....	5
3 Bedömning av nuläget	6
4 Föreslagna ändringar.....	7
5 Propositionens konsekvenser.....	7
5.1 Ekonomiska konsekvenser.....	7
5.2 Konsekvenser för Skatteförvaltningens verksamhet	7
6 Ikraftträdande.....	8
LAGFÖRSLAG	9
Lag om ändring av 40 § i mervärdesskattelagen.....	9
BILAGA	10
PARALLELLTEXT	10
Lag om ändring av 40 § i mervärdesskattelagen.....	10

MOTIVERING

1 Bakgrund och beredning

Propositionen har beretts vid finansministeriet. En remissbehandling om utkastet till proposition ordnades den xx xxx–xx xxx 2020. Utlåtanden begärdes av de myndigheter, intresseorganisationer inom näringslivet och andra aktörer som är centrala med tanke på propositionen.

Begäran om utlåtande och de yttranden som inkommit återfinns i den offentliga tjänsten på adressen valtioneuvosto.fi/sv/projekt med projektkoden VM104:00/2021.

2 Nuläge

2.1 EU-rätten

Grunden för det mervärdesskattesystem som tillämpas i Finland har definierats på ett sätt som är bindande för Finland i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, nedan *mervärdesskattedirektivet*. Mervärdesskatt betalas i regel för all försäljning av varor och tjänster som sker som ekonomisk verksamhet, om inte försäljningen är skattefri enligt direktivet. Undantagen tolkas restriktivt enligt Europeiska unionens domstols rättspraxis.

Enligt artikel 132.1 led i i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna undanta från skatteplikt undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning samt tillhandahållande av tjänster och leverans av varor med nära anknytning därtill, som utförs av offentligrättsliga organ med detta syfte eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ med liknande syften.

Enligt artikel 6 e i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) hör allmänbildande utbildning och yrkesutbildning till medlemsstaternas behörighet och unionen har befogenhet att vidta åtgärder för att stödja, samordna eller komplettera medlemsstaternas åtgärder. Varje medlemsstat fastställer själv sina utbildningspolitiska mål och beslutar om sitt utbildningssystem och dess innehåll.

Enligt Europeiska unionens domstols dom i mål C-319/12 framgår det klart av ordalydelsen i artikel 132.1 led i i mervärdesskattedirektivet, att bestämmelsen inte tillåter att medlemsstaterna tillämpar undantaget för tillhandahållandet av utbildningstjänster på alla privata organ som tillhandahåller sådana tjänster, däribland privata organ som inte eftersträvar syften som liknar dem som eftersträvas av nämnda offentligrättsliga organ. I avgörandet konstateras det att villkoren eller formerna för erkännandet av ”liknande syften” inte preciseras i artikel 132.1 led i i mervärdesskattedirektivet. Det ankommer således i princip på varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning fastställa bestämmelser för när ett sådant erkännande kan ges till sådana organ.

Dessutom konstateras det i mervärdesskattekommitténs enhälliga tolkningsrekommendation, att beskattningsmedlemsstaten ställer villkoren för huruvida det är fråga om skattefri utbildning i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet också när aktören inte är etablerad i medlemsstaten.

Enligt den centrala skatteneutralitetsprincipen inom mervärdesskattesystemet får liknande verksamheter som konkurrerar med varandra inte behandlas olika i skattehänseende.

2.2 Mervärdesskattelagen

Enligt mervärdesskattelagen (1501/1993) ska mervärdesskatt betalas till staten på rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland.

Enligt 39 § 1 mom. i mervärdesskattelagen betalas skatt inte på försäljning av utbildningstjänster. Skatt betalas inte heller när den som bedriver utbildningsverksamhet i samband med utbildningen till deltagarna överlåter sådana tjänster och varor som sedvanligt hör till utbildningen. Skatt ska dock inte betalas för restaurang- eller cateringtjänst till dem som utbildas vid en läroanstalt när tjänsten ges i samband med utbildningen och normalt anknyter till utbildningen.

Enligt 40 § i mervärdesskattelagen avses med utbildningstjänst allmänbildande utbildning och yrkesutbildning, högskoleundervisning samt grundundervisning i konst som ordnas med stöd av lag eller som med stöd av lag understöds med statens medel.

I motiveringen till regeringens proposition med förslag till mervärdesskattelag (RP 88/1993 rd) konstateras det att fri från mervärdesskatt ska sådan utbildning vara som ordnas för förverkligandet av samhällets utbildningsmål vid varje enskild tidpunkt. Enligt detta är allmänbildande utbildning och yrkesutbildning, grundläggande konstundervisning samt högskoleundervisning skattefria när utbildningen eller undervisningen ordnas med stöd av lag. Skattefri utbildning kan ordnas av staten, kommuner eller privat samfund. Enligt motiveringen till den regeringspropositionen hör till den allmänbildande utbildningen bl.a. utbildningen vid grundskolorna, gymnasier, medborgarinstituten, folkhögskolorna och bildningsorganisationernas utbildningscentraler. Med yrkesutbildning avses grundläggande yrkesutbildning och yrkesinriktad tilläggsutbildning vars mål definieras bl.a. i 3 § i lagen om yrkesläroanstalter (487/1987). Med högskoleundervisning avses undervisningen vid universitetet och högskolorna. Med grundundervisning i konst avses sådan undervisning som kommunerna ordnar med stöd av lagen om grundundervisning i konst (424/1992).

En del utbildning stöds med statsunderstöd enligt prövning utan att det ligger lagstiftning bakom utbildningen. Enligt motiveringen till regeringens proposition är sådan utbildning skattepliktig enligt lagens allmänna regler. Enligt motiveringen är utbildning som ordnas på företagsekonomiska grunder samt olika slag av utbildnings- och undervisningsverksamhet som närmast ansluter sig till fritidsverksamhet eller annan hobbyverksamhet föremål för beskattning.

2.3 Allmänt om Finlands högskolesystem

Det finländska högskolesystemet består av yrkeshögskolor och universitet samt av inhemska högskoleexamina som de beviljar med ensamrätt (förordningen om högskolornas examenssystem 464/1998, yrkeshögskolelagen 932/2014 och universitetslagen 558/2009). De universitet som hör till Finlands högskolesystem anges i 1 § i universitetslagen. Yrkeshögskolor enligt det finländska högskolesystemet är de yrkeshögskoleaktiebolag enligt 5 § i yrkeshögskolelagen som har ett av statsrådet beviljat tillstånd enligt 7 § i yrkeshögskolelagen. Endast sådana yrkeshögskolor kan bevilja yrkeshögskoleexamina eller högre yrkeshögskoleexamina enligt finsk lagstiftning. I Finland finns det inget separat ackrediteringssystem genom vilket utländska utbildningsanordnares utbildningar kunde godkännas som en del av det finländska utbildningssystemet.

Skötseln av samtliga högskolors lagstadgade uppgifter understöds av statens medel med högskolornas basfinansiering samt med annan offentlig finansiering. Bestämmelser om yrkeshögskolornas basfinansiering finns i 7 kap. i yrkeshögskolelagen och i förordningar som utfärdats med stöd av lagens 43 § 6 mom. (12–15 § i statsrådets förordning om yrkeshögskolor 1129/2014

och undervisnings- och kulturministeriets förordning om beräkningskriterierna för yrkeshögskolornas basfinansiering 117/2019). Bestämmelser om universitetens basfinansiering finns i 6 kap. i universitetslagen och i förordningar som utfärdats med stöd av lagens 49 § 6 mom. (5–8 § i statsrådets förordning om universiteten 770/2009 och undervisnings- och kulturministeriets förordning om beräkningskriterierna för universitetens basfinansiering 119/2019). Yrkeshögskolorna och universiteten beslutar självständigt om användningen av sin basfinansiering för skötseln av sina lagstadgade uppgifter.

Finländska studerande söker sig till utbildning vid utländska högskolor av många olika orsaker som hänför sig till utbildningens innehåll, genomförande och kvalitet. Utländska universitet kan erbjuda avgiftsbelagd utbildning som leder till en utländsk examen också för dem som inte klarar av antagningen av studerande till de inhemska högskolorna eller som inte vill delta i den. Finländska högskolor kan inte konkurrera på den marknaden, eftersom de utbildningar som leder till examen som de erbjuder alltid är avgiftsfria för finländarna (8 och 10 § i universitetslagen, 12 och 13 a § i yrkeshögskolelagen).

2.4 Beskattningspraxis och rättspraxis i fråga om MBA-utbildningsprogram

De MBA-utbildningsprogram (Master of Business Administration) och eMBA-utbildningsprogram (Executive MBA) som säljs i Finland är i regel fortbildningsprogram för företagsledningen och av dem som genomgår utbildningen förutsätts lämplig grundutbildning och arbetserfarenhet. MBA-utbildningsprogrammen hör inte till det finländska examenssystemet, och ordnandet av dem hör inte till de finländska utbildningsaktörernas lagstadgade utbildningsuppgift. Ordnandet av utbildningsprogrammen understöds inte med stöd av lag med statliga medel. Programmen ordnas förutom av finländska universitet och yrkeshögskolor, också av kommersiella aktörer, såsom av olika utbildningsbolag. Försäljningen av MBA-utbildningsprogram sker på företagsekonomiska grunder, och ordnandet av utbildningsprogrammen har inte begränsats till vissa läroanstalters organiseringsansvar och tillstånd krävs inte för ordnandet.

Försäljningen av MBA-utbildningsprogram har i finländsk rättspraxis och beskattningspraxis i regel ansetts vara mervärdesskattepliktig försäljning av tjänster. Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat två prejudikat om försäljning av MBA-utbildningar, i vilka försäljningen av tjänsten har ansetts vara mervärdesskattepliktig försäljning av en tjänst (HFD 2018:177 och HFD 2018:178). I båda avgörandena var det med tanke på mervärdesbeskattningen av den MBA-utbildningstjänst som såldes avgörande, att utbildningstjänsterna i fråga inte erbjöds i Finland med stöd av lag och att de inte understöddes med statliga medel.

I högsta förvaltningsdomstolens avgörande 2017:79 ansågs det MBA-utbildningsprogram som ett universitet med säte i Storbritannien erbjuder privatpersoner i Finland och som ingår i det officiella examenssystemet i Storbritannien vara skattefritt. Den MBA-examen som universitetet erbjöd i Finland var en Flexible Executive MBA-examen som avläggs på deltid under en tid på 2–7 år. Utbildningens totala pris var i Finland 36 000 euro. I Storbritannien föreskrevs det om universitetets verksamhet i lagen Higher Education Act, och universitetets verksamhet övervakades av ämbetsverket Quality Assurance Agency, som också fastställde ramarna för innehållet i högskoleexamina, bl.a. MBA-examina. Finansieringen av universitetets verksamhet bestod huvudsakligen av offentlig finansiering, terminsavgifter och forskningsunderstöd. Den offentliga finansieringens andel av universitetets inkomster under den räkenskapsperiod som avslutades den 31 juli 2014 var cirka 15 procent och terminsavgifternas andel var cirka 48 procent. Finansieringen av den MBA-examen som ordnades i Finland motsvarade finansieringen av verksamheten i universitetets hemstat.

Enligt högsta förvaltningsdomstolen ingick den MBA-examen som universitetet erbjöd i Finland, till skillnad från sådan MBA-utbildning som finländska högskolor erbjöd i Finland som fortbildning, i det officiella examenssystemet i Storbritannien. Examen var en högre företagsekonomisk universitetsexamen, som liksom de övriga universitetsexamina reglerades i Storbritanniens lagstiftning och var under tillsyn av en myndighet och fick offentlig finansiering på samma sätt som de övriga universitetsexamina. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att eftersom det i finsk lagstiftning inte föreskrivs om den utbildning som det sökande universitetet erbjuder, är bestämmelsen i 40 § i mervärdesskattelagen inte direkt tillämplig på den MBA-utbildning som universitetet ordnar i Finland. Domstolen ansåg att när universitetet erbjuder MBA-utbildning i Finland ska det anses ha en så pass liknande ställning som de finländska högskolor som tillhandahåller utbildningstjänster enligt 40 § i mervärdesskattelagen, att det skulle strida mot principen om likabehandling och icke-diskriminering enligt unionsrätten att särbehandla universitetet i fråga om mervärdesbeskattningen.

3 Bedömning av nuläget

I 40 § i mervärdesskattelagen ställs som villkor för skattefrihet för utbildningstjänster att utbildningen ordnas med stöd av lag eller att utbildningen understöds med statliga medel med stöd av lag. Paragrafen ska anses uttryckligen avse finsk lag. Enligt högsta förvaltningsdomstolens avgörande 2017:79 förutsatte principen om likabehandling och icke-diskriminering enligt unionsrätten, att en utbildning som enligt utländsk lagstiftning ingår i den ifrågavarande statens officiella examenssystem ska ges samma ställning som en skattefri utbildning som ingår i examenssystemet enligt finsk lagstiftning.

Till följd av det ovan nämnda domstolsavgörandet och därav följande beskattningspraxis behandlas MBA-utbildningsprogram som till sitt innehåll konkurrerar sinsemellan i Finland olika vid mervärdesbeskattningen beroende på huruvida utbildningen har ordnats i enlighet med det officiella examenssystemet enligt lagstiftningen i det land där försäljaren av utbildningstjänsten är etablerad. Principen om likabehandling och neutralitetsprincipen kan anses förutsätta att alla utbildningstjänster med sinsemellan motsvarande innehåll som säljs i Finland ska bedömas på basis av den finska lagstiftningen med beaktande av den rådande konkurrenssituationen i Finland. Till denna del bör det också beaktas att högskoleutbildning som leder till examen är enligt finsk högskolelagstiftning alltid avgiftsfri för finländarna, vilket påverkar bedömningen av konkurrensläget.

Om Europeiska kommissionen upptäcker eller får kännedom om en eventuell överträdelse av EU-lagstiftningen, försöker den snabbt lösa problemet med hjälp av en strukturerad dialog med medlemsstaten i fråga (EU Pilot). Medlemsstaten kan lämna kompletterande fakta eller rättsliga uppgifter om fallet i syfte att komma till en snabb lösning i enlighet med EU-lagstiftningen och att på så sätt undvika inledandet av ett formellt överträdelseförfarande.

Europeiska kommissionen bad den 21 januari 2021 i ett EU Pilot-förfarande Finland lämna en redogörelse om huruvida det finländska domstolssystemet behandlar MBA-utbildningsprogram som motsvarar varandra icke-neutralt beroende på lagstiftningen i det land där utbildningsproducenten är etablerad. Kommissionen hade tagit emot ett klagomål som gällde Finland, enligt vilket Finland tillämpar undantaget i fråga om utbildningstjänster till denna del på ett sätt som diskriminerar vissa skattskyldiga.

Kommissionen var av samma åsikt med Finland om det, att när det gäller tillämpningen av mervärdesskattefriheten för utbildningstjänster fastställer tjänstens beskattningsland de förutsättningar under vilka försäljningen utgör sådan försäljning av utbildningstjänster som är un-

dantagen från mervärdesskatt i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. På motsvarande sätt som redogörs för ovan ansåg kommissionen att skatteneutralitetsprincipen förutsätter att det rådande marknadsläget i det land där tjänsten beskattas ska beaktas. Härav följer enligt kommissionen att försäljning av utbildningstjänster med sinsemellan motsvarande innehåll inte kan behandlas olika i mervärdesskattehänseende i beskattningslandet.

Kommissionen godkände den redogörelse om mervärdeskattebehandlingen av MBA-utbildningar som Finland lämnade in samt planen på att inleda beredningen av en lagändring i syfte att ändra 40 § i mervärdesskattelagen för att korrigera den icke-neutrala konkurrenssituationen. Kommissionens har ställt den 31 januari 2022 som bakre tidsgräns för ikraftträdandet av lagändringen.

4 Föreslagna ändringar

Det föreslås att definitionen av skattefri utbildningstjänst i mervärdesskattelagen ändras så, att det i paragrafen uttryckligen anges att med ordnande av utbildningstjänster och understödande av utbildningstjänster med stöd av lag avses ordnande och understödande med stöd av finsk lag. Mervärdesskattebehandlingen av utbildningstjänster ska alltså alltid bedömas enligt de grunder som anges i finsk lagstiftning. Syftet med den föreslagna ändringen är att säkerställa att neutralitetsprincipen enligt unionsrätten förverkligas inom rättspraxis och beskattningspraxis så, att alla sinsemellan konkurrerande utbildningstjänster som säljs i Finland behandlas lika.

5 Propositionens konsekvenser

5.1 Ekonomiska konsekvenser

Propositionen bedöms inte få några betydande ekonomiska konsekvenser. Den föreslagna ändringen bedöms ha direkta konsekvenser endast för de aktörer som till följd av högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2017:79 har sålt MBA-utbildningsprogram i Finland utan mervärdesskatt. Utöver skattskyldigheten orsakar lagförslaget aktörerna också administrativa kostnader i någon mån, vilket bl.a. beror på den rapporteringsskyldighet och motsvarande skyldigheter som följer av skattskyldigheten och på eventuella ändringar i informationssystemen.

Förslaget har också indirekta konsekvenser för de aktörer som säljer MBA-utbildningsprogram i Finland med mervärdesskatt, eftersom ändringen säkerställer att neutralitetsprincipen iakttas i fråga om aktörer som säljer sinsemellan motsvarande utbildningsprogram i Finland när den icke-neutrala konkurrensfördelen för försäljare av skattefria utbildningsprogram avlägsnas.

Den föreslagna ändringen uppskattas leda till en smärre ökning av mervärdesskatteintäkterna.

Förslaget ökar mervärdesskatteintäkterna till den del som de aktörer som till följd av avgörandet HFD 2017:79 har sålt MBA-utbildningsprogram i Finland utan mervärdesskatt, i fortsättningen säljer utbildningsprogrammen till mervärdesskattebelagda priser. Antalet sådana aktörer är mycket begränsat och antalet utbildningsprogram som de säljer bedöms vara litet på årsnivå. Ändringen uppskattas öka mervärdesskatteintäkterna med ca 1 miljoner euro på årsnivå.

5.2 Konsekvenser för Skatteförvaltningens verksamhet

Den föreslagna ändringen bedöms inte ha några betydande konsekvenser för Skatteförvaltningens verksamhet. De föreslagna ändringarna ökar i någon mån Skatteförvaltningens uppgifter i fråga om registreringen av mervärdesskattskyldiga, rådgivning, anvisningar och kommunikation.

6 Ikraftträdande

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2022.

Denna lag tillämpas om skyldigheten att betala skatt uppkommer den dag då lagen träder i kraft eller därefter.

Kläm

Med stöd av vad som anförts ovan föreläggs riksdagen följande lagförslag:

Lag

om ändring av 40 § i mervärdesskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i mervärdesskattelagen (1501/1993) 40 § som följer:

40 §

Med utbildningstjänst avses allmänbildande utbildning och yrkesutbildning, högskoleundervisning samt grundundervisning i konst som ordnas med stöd av finsk lag eller som med stöd av finsk lag understöds med statens medel.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Denna lag tillämpas om skyldigheten att betala skatt uppkommer den dag då lagen träder i kraft eller därefter.

Helsingfors den 20xx

Statsminister

Sanna Marin

Finansminister Annika Saarikko

Lag

om ändring av 40 § i mervärdesskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i mervärdesskattelagen (1501/1993) 40 § som följer:

Gällande lydelse

40 §

Med utbildningstjänst avses allmänbildande utbildning och yrkesutbildning, högskoleundervisning samt grundundervisning i konst som ordnas med stöd av lag eller som med stöd av lag understöds med statens medel.

Föreslagen lydelse

40 §

Med utbildningstjänst avses allmänbildande utbildning och yrkesutbildning, högskoleundervisning samt grundundervisning i konst som ordnas med stöd av *finsk* lag eller som med stöd av *finsk* lag understöds med statens medel.

*Denna lag träder i kraft den 20 .
Denna lag tillämpas om skyldigheten att betala skatt uppkommer den dag då lagen träder i kraft eller därefter.*
